

**A tutti i Clienti**

**Loro Sedi**

**Circolare n°29 - 2014**

**Poggio a Caiano, dicembre 2014**

## **DECRETO SEMPLIFICAZIONI IN SINTESI**

Il Decreto Semplificazioni (D.Lgs. n.175 del 21 novembre 2014) è finalmente approvato, nella sua versione definitiva, sulla Gazzetta Ufficiale del 28 novembre scorso.

In assenza di precise indicazioni, le disposizioni entreranno in vigore il 13 dicembre 2014, dopo il decorso dei 15 giorni di *vacatio legis*.

Nella presente tabella si riepiloga il contenuto del provvedimento, indicando l'eventuale differente data di entrata in vigore rispetto a quella generale.

Articolo	In sintesi
1 - 9	<p><b>Dichiarazione precompilata</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Si introduce, in via sperimentale, il meccanismo della dichiarazione dei redditi precompilata già a partire dal periodo di imposta 2014; la disposizione interessa i lavoratori dipendenti e assimilati ed i pensionati che hanno i requisiti per presentare il modello 730;</li><li>• il modello verrà reso disponibile, dall'Agenzia delle Entrate, entro il 15 aprile di ciascun anno, direttamente al contribuente oppure, in caso di conferimento di apposita delega, al sostituto di imposta, ad un Caf dipendenti o ad un professionista abilitato;</li><li>• il contribuente può accettare il modello (direttamente, tramite il sostituto di imposta, il Caf o professionista abilitato) oppure modificarlo, rettificando i dati comunicati dall'Agenzia e/o inserendo ulteriori informazioni;</li><li>• si è in attesa della conferma che, in alternativa alla dichiarazione precompilata, i contribuenti possano continuare a presentare la dichiarazione dei redditi con le modalità ordinarie ad un centro di assistenza fiscale o a un professionista, compilando il modello 730 o il modello Unico Persone fisiche;</li><li>• chi accetta la dichiarazione precompilata direttamente o tramite il sostituto di imposta non subirà alcun controllo formale del modello, in quanto i dati provenienti dalle Entrate sono ritenuti completamente affidabili;</li><li>• nel caso in cui la dichiarazione sia accettata (anche senza modifiche) o integrata tramite Caf o professionista abilitato, invece, il controllo formale si effettua nei riguardi del soggetto che appone il visto di conformità (appunto, Caf o professionista) anche in riferimento agli oneri indicati nella precompilata forniti all'Agenzia delle entrate da parte di soggetti terzi;</li><li>• in caso di visto di conformità infedele, non viene effettuata la richiesta di pagamento nei confronti dei contribuenti, bensì direttamente al Caf o al professionista che ha prestato l'assistenza fiscale un importo pari all'imposta, agli interessi e alla sanzione nella misura del 30%, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa del contribuente;</li><li>• a tal fine, è previsto l'incremento della misura dei massimali delle polizze obbligatorie per i professionisti che appongono il visto di conformità, in proporzione al numero dei visti apposti e, comunque, in misura non inferiore a 3 milioni di euro;</li><li>• se il Caf o il professionista, entro il 10 novembre, comunica i dati rettificati, la somma richiesta è commisurata alla sola sanzione in quanto l'imposta e gli interessi restano a carico del contribuente. La sanzione è ridotta ad 1/8 del minimo se il versamento è effettuato entro la stessa data del 10 novembre;</li></ul>



	<ul style="list-style-type: none"><li>• se dal controllo formale della dichiarazione emerge un credito a favore del contribuente, l'Agenzia delle Entrate procede al rimborso a favore del contribuente stesso.</li></ul> <p><b>Invio telematico di informazioni all'Agenzia delle Entrate</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Per l'elaborazione della dichiarazione precompilata, l'Agenzia delle Entrate può utilizzare le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria, i dati trasmessi da parte di soggetti terzi e i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta;</li><li>• infatti, a decorrere dalle certificazioni del periodo 2014, per i sostituti di imposta scatta l'obbligo di trasmettere, entro il 7 marzo di ogni anno, all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alla certificazione unica che attesta l'ammontare complessivo delle somme erogate, delle ritenute operate, delle detrazioni d'imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali trattenuti. La mancata trasmissione comporta l'applicazione di una sanzione di 100 euro per ogni certificazione unica, senza che si possa applicare il meccanismo del cumulo;</li><li>• entro il 28 febbraio di ciascun anno, inoltre, le banche e le assicurazioni trasmetteranno i dati relativi agli interessi sui mutui ed ai premi sulle assicurazioni vita ed infortuni;</li><li>• le spese mediche, invece, saranno trasmesse telematicamente all'Agenzia delle Entrate dai soggetti interessati (cliniche, medici, soggetti equiparati) solo a decorrere dal 2015, utilizzando la piattaforma della tessera sanitaria;</li><li>• con appositi provvedimenti potranno essere stabiliti ulteriori obblighi di invio di informazioni all'Agenzia delle Entrate.</li></ul> <p><b>Addizionali Irpref: semplificazioni</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• È prevista una semplificazione e razionalizzazione nell'ambito delle addizionali regionali e comunali, con l'obiettivo di unificarne le regole di funzionamento;</li><li>• viene previsto che il regime degli acconti, ove dovuti, sia parametrato alla normativa vigente per l'anno precedente;</li><li>• vengono stabilite regole più coerenti per la pubblicizzazione delle delibere</li></ul>
10	<p><b>Spese di vitto e alloggio per professionisti</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Si modifica l'art.54 Tuir prevedendo che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.</li><li>• Nel sistema vigente, invece, il professionista deve riaddebitarle come compenso al proprio committente.</li></ul> <p><i>La disposizione si applica dal periodo di imposta in corso al 31.12.2015.</i></p>
11	<p><b>Dichiarazione di successione</b></p> <p>Si ritocca il contenuto del D.Lgs. n.346/90, al fine di semplificare gli adempimenti in materia di dichiarazione di successione. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• si <b>ampliano le ipotesi di esonero</b> dalla presentazione della dichiarazione, quando l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta se l'attivo ereditario non comprende immobili o diritti reali immobiliari ed il suo valore non supera 100.000 euro;</li><li>• si introduce la <b>possibilità</b>, per il contribuente, di <b>allegare</b>, in luogo dei documenti in originale o in copia autenticata, <b>copie non autenticate</b> unitamente a una <b>dichiarazione sostitutiva</b> di atto di notorietà;</li><li>• si prevede che, in caso di <b>spettanza di crediti fiscali del de cuius</b>, la liquidazione agli eredi possa essere effettuata <b>senza</b> presentazione di una <b>dichiarazione di successione integrativa</b>, bensì con la liquidazione diretta della eventuale imposta di successione ad opera dell'Agenzia.</li></ul>
12	<p><b>Interventi di efficienza energetica su edifici con durata pluriennale</b></p> <p>Viene abrogato l'obbligo di inviare all'Agenzia delle Entrate apposita comunicazione in cui sono elencati i dati delle spese sostenute nei periodi di imposta precedenti per i contribuenti interessati alla detrazione Irpef delle spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici, i cui lavori proseguono oltre il periodo di imposta di avvio dei medesimi.</p>
13	<p><b>Rimborsi Iva (annuali e trimestrali)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Si prevede l'innalzamento della soglia di importo (da 5.000 a 15.000 euro) sino alla quale è possibile ottenere il rimborso senza fornire alcuna garanzia;</li><li>• per importi superiori, si delineano due alternative:<ul style="list-style-type: none"><li>- ove il contribuente sia fiscalmente "virtuoso" si potrà ottenere il rimborso con l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione o sull'istanza, unitamente ad una dichiarazione</li></ul></li></ul>



	sostitutiva di atto notorio che certifica la presenza dei requisiti (in alternativa, è possibile presentare la fideiussione); - ove il contribuente non sia fiscalmente "virtuoso" si continua a dover produrre la fideiussione.
14	<b>Erogazione rimborsi in conto fiscale e interessi</b> La norma prevede che: <ul style="list-style-type: none"><li>• i rimborsi in conto fiscale sono erogati entro 60 giorni dalla richiesta del contribuente o entro 20 giorni dalla comunicazione dell'Ufficio;</li><li>• contestualmente alla erogazione del rimborso sono liquidati ed erogati gli interessi spettanti secondo le specifiche leggi di imposta.</li></ul> <b>La norma si applica ai rimborsi erogati dal 01.01.2015</b>
15	<b>Conguagli dei sostituti di imposta</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Il sostituto di imposta che esegue i conguagli da modello 730 dovrà sempre utilizzare il modello F24, anziché il meccanismo della compensazione interna oggi vigente;</li><li>• il recupero del credito di imposta, mediante esposizione su modello F24, avviene a partire dal mese successivo a quello nel quale viene corrisposto il rimborso al dipendente,</li><li>• si elimina la possibilità di scomputo interno della eccedenza di ritenute, obbligando il contribuente all'utilizzo del modello F24 in compensazione a partire dai versamenti successivi.</li></ul> <b>La norma si applica a decorrere dal 01.01.2015</b>
16	<b>Opzioni per trasparenza, consolidato, tonnage tax e Irap</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Si prevede che la manifestazione della opzione (o della revoca) per gli istituti citati sia esplicitata mediante compilazione di apposito quadro della dichiarazione dei redditi, anziché mediante l'utilizzo delle apposite modulistiche differenziate oggi in uso.</li><li>• La manifestazione dell'opzione si effettua nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo di imposta a partire dal quale si intende utilizzare il nuovo regime; pertanto, si tratta della dichiarazione del periodo di imposta precedente.</li></ul> <b>Il nuovo regime si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014</b>
17	<b>Dichiarazioni e versamenti in caso di operazioni straordinarie delle società di persone</b> La disposizione prevede che: <ul style="list-style-type: none"><li>• la dichiarazione della società di persone che partecipa ad operazioni straordinarie sia resa sul modello vecchio, se il periodo di imposta dichiarato non comprenda come estremo di chiusura il 31.12 (mentre, secondo le regole vigenti in precedenza, si doveva utilizzare il modello nuovo, se disponibile);</li><li>• il versamento delle imposte dovute dalle società di persone che effettuano operazioni straordinarie sia da effettuare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione.</li></ul>
18	<b>Società in perdita sistematica</b> Affinché una società ricada nel regime delle perdite sistematiche, è necessario che la medesima dichiari perdite fiscali per 5 esercizi (e non tre, come nel regime precedente), oppure 4 periodi di perdite fiscali ed uno di utile inferiore al minimo ottenuto con l'applicazione del regime di comodo <b>In deroga allo Statuto del contribuente, la disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 13.12.2014</b>
19	<b>Società con sede all'estero</b> La disposizione sopprime l'obbligo di indicare nel modello Unico l'esistenza e l'indirizzo della eventuale stabile organizzazione nazionale e/o di un rappresentante per i rapporti tributari.
20	<b>Lettere di intento</b> La disposizione modifica radicalmente le abitudini degli esportatori abituali e dei loro fornitori. Infatti, nel nuovo regime (che si applicherà previa emanazione di un provvedimento attuativo): <ul style="list-style-type: none"><li>• la lettera di intento sarà spedita, in forma telematica, dall'esportatore abituale all'Agenzia delle Entrate, che provvederà a rilasciare una ricevuta;</li><li>• la lettera di intento, completa della ricevuta, dovrà essere inviata al fornitore;</li><li>• quest'ultimo, prima di emettere la fattura senza Iva, provvederà a controllare la correttezza della lettera di intento con il supporto delle procedure telematiche messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;</li></ul>



	<ul style="list-style-type: none"><li>il fornitore riepilogherà, poi, nella dichiarazione annuale Iva le forniture effettuate senza Iva in virtù dell'utilizzo della lettera di intento;</li><li>le eventuali sanzioni saranno applicabili qualora un soggetto emetta fattura in sospensione di imposta senza avere ricevuto la lettera di intento completa della ricevuta e senza avere verificato la correttezza della medesima sul sito dell'Agenzia.</li></ul> <p><b>Le nuove disposizioni si applicano alle dichiarazioni di intento relative ad operazioni senza Iva da effettuare a decorrere dal 01.01.2015. il provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate dovrà essere emanato entro 90 giorni dal 13.12.2014.</b></p>
21	<p><b>Comunicazioni black list</b></p> <p>La disposizione prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>che la comunicazione dei dati relativi ai rapporti intercorsi con Paesi <i>black list</i> sia resa con cadenza annuale (anziché mensile o trimestrale);</li><li>l'innalzamento del limite di esonero a 10.000 euro annui complessivi (si ritiene per soggetto), anziché gli attuali 500 euro per singola operazione.</li></ul> <p><b>La disposizione si applica alle operazioni poste in essere nell'anno solare in corso alla data del 13.12.2014.</b></p>
22	<p><b>Elenco Vies</b></p> <p>La disposizione prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>l'inserimento nel sistema Vies sia immediato e non differito di 30 giorni dalla richiesta; ciò vale sia nel caso dell'avvio di attività con richiesta contestuale (inserita nel modello variazione dati) che nel caso di richiesta avanzata successivamente (con istanza cartacea o con utilizzo della piattaforma telematica dell'Agenzia);</li><li>nel caso di mancata presentazione di modelli Intrastat per quattro trimestri consecutivi, il contribuente venga cancellato dal sistema, previa comunicazione da parte dell'Agenzia;</li><li>rimane ferma la possibilità dell'Agenzia di emanare provvedimenti di cancellazione dei soggetti privi dei requisiti necessari, a seguito dei controlli esperiti;</li></ul> <p>Si rammenta che, a parere dell'Agenzia delle Entrate, l'inserimento nel sistema Vies rappresenta una condizione imprescindibile per l'effettuazione di operazioni intracomunitarie di cessione di beni o prestazione di servizi.</p>
23	<p><b>Elenchi Intrastat servizi: minori dati di dettaglio</b></p> <p>La disposizione rappresenta unicamente una dichiarazione di intenti in merito alla possibilità di semplificare il contenuto dei modelli Intrastat servizi.</p> <p><b>L'attuazione è demandata ad apposito provvedimento direttoriale da emanarsi entro 90 giorni dalla data del 13.12.2014</b></p>
24	<p><b>Denuncia dei premi incassati da assicurazioni estere</b></p> <p>Modificando l'articolo 4-bis della L. n.1216/61, si prevede che anche le imprese di assicurazione estere (imprese aventi sede nei paesi UE e nello Spazio economico europeo e rappresentanti fiscali di tali imprese) operanti in Italia in regime di libertà di prestazione di servizi effettuino la comunicazione dei premi incassati con cadenza annuale (entro il 31 maggio) e non più con cadenza mensile.</p>
25	<p><b>Sanzioni Istat per modelli Intrastat</b></p> <p>Si modifica il regime sanzionatorio per le violazioni della disciplina statistica dei modelli Intrastat, prevedendo che le sanzioni:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>siano irrogate ai soli soggetti che siano ricompresi in specifici elenchi emanati annualmente, in relazione ai quali la mancata fornitura di dati sia da considerare violazione rilevante;</li><li>siano applicate una sola volta per ogni modello Intrastat e non in relazione ai righe di dettaglio come oggi avviene.</li></ul>
26	<p><b>Ammortamento diritti di concessione opere pubbliche</b></p> <p>Modificando il comma 4 dell'art.104 Tuir, si prevede che, per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche, la deduzione delle quote di ammortamento sia effettuata sulla scorta del piano economico finanziario stabilito dall'ente concedente, senza più necessità della adozione di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.</p>
27	<p><b>Ritenute d'acconto ridotte per agenti e rappresentanti</b></p> <p>Mutano le regole che consentono di beneficiare di una riduzione della base imponibile delle ritenute d'acconto di agenti e rappresentanti (dal 50% al 20%) sulla base delle indicazioni che dovranno essere assunte con un apposito provvedimento che dovrà confermare:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>la validità della richiesta di riduzione per più anni, sino a revoca, a differenza della validità annuale dell'attuale sistema;</li></ul>





	<ul style="list-style-type: none"><li>la possibilità di invio a mezzo Pec in alternativa all'utilizzo della raccomandata A/R;</li><li>la previsione di una sanzione da 258 a 2.065 euro in caso di mancata comunicazione delle variazioni che fanno decadere dal diritto alla riduzione.</li></ul> <p><b>Necessita di decreto attuativo del Mef.</b></p>
28 co.1-3	<p><b>Responsabilità solidale per ritenute nei subappalti</b></p> <p>Viene abrogato il regime di responsabilità solidale per le ritenute d'acconto negli appalti e subappalti e, contestualmente, la sanzione comminabile al committente nel caso di mancato esperimento dei controlli sulla regolarità dei versamenti delle medesime ritenute.</p> <p>Per conseguenza, non sarà più possibile sospendere il pagamento per mancata esibizione della prova del versamento delle ritenute, o della autocertificazione in merito alla correttezza dell'adempimento.</p> <p>Tuttavia, ove scatti l'obbligo di corresponsione solidale degli stipendi ai sensi della Legge Biagi, il soggetto erogatore svolge la funzione di sostituto di imposta.</p>
28 co.4	<p><b>Cancellazione delle società dal Registro Imprese</b></p> <p>Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società cancellata dal Registro delle Imprese (ai sensi dell'art.2495 cod.civ.) ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione</p>
28 cc.5 -7	<p><b>Responsabilità di liquidatori e soci di società di capitali</b></p> <p>Modificando l'art.36 d.P.R. n.602/73, si prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>il liquidatore di società di capitali non risponde a titolo personale di eventuali mancati versamenti all'erario con i proventi della liquidazione, solo qualora provi in proprio di non avere violato le regole dei privilegi (nella precedente versione della norma, invece, l'onere della prova era a carico dell'Amministrazione finanziaria;</li><li>il socio è tenuto a restituire le somme ricevute in corso di liquidazione, ove non siano stati soddisfatti i debiti tributari, salvo non sia in grado di provare di non avere ricevuto denaro, rispetto alla presunzione di distribuzione delle somme proporzionalmente alle quote di partecipazione;</li><li>le responsabilità di cui sopra si applica a tutti i comparto impositivi, Ires, Iva e IRAP e non solo a quello Ires come era in passato.</li></ul>
29	<p><b>Detrazione forfetizzata iva per i soggetti in regime 398</b></p> <p>Per i soggetti che applicano il regime forfetario della L. n.398/91, si provvede ad estendere la misura della detrazione forfetaria al 50% anche alle prestazioni di sponsorizzazione, rispetto alla precedente minore misura del 10%. Il tutto, per porre fine all'ampio contenzioso che si è formato per la distinzione delle sponsorizzazioni rispetto alle spese di pubblicità.</p>
30	<p><b>Valore degli omaggi ai fini Iva</b></p> <p>Si provvede ad innalzare a 50 euro (rispetto ai precedenti 25,82) il limite degli omaggi che consente la detrazione dell'imposta sugli acquisti (articolo 19-bis 1, d.P.R. n.633/72). Parallelamente, la modifica interessa anche l'esclusione dalla rilevanza ai fini Iva delle cessioni gratuite di beni e di servizi sino a tale soglia (articoli 2 e 3, d.P.R. n.633/72).</p>
31	<p><b>Note di variazione iva e crisi di impresa</b></p> <p>Modificando l'articolo 26 d.P.R. n.633/72, si prevede la possibilità di emissione della nota di accredito con Iva (per recuperare il tributo) nelle seguenti nuove ipotesi:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art.182-bis) R.D. n.267/42;</li><li>piano attestato ai sensi dell'art.67, lett. d), del suddetto regio decreto, pubblicato al Registro delle Imprese.</li></ul>
32	<p><b>Beni sottoposti a sequestro e confisca</b></p> <p>Nell'ambito del Codice delle Leggi Antimafia, si precisa che risultano oggetto di sospensione esclusivamente le imposte che abbiano come presupposto il diritto di proprietà o il possesso dell'immobile, nonché quelle che in via generale gravano sugli atti e i contratti relativi agli immobili, in una fase del procedimento di prevenzione in cui, peraltro, non è ancora chiara la destinazione finale dell'immobile stesso (devoluzione allo Stato o restituzione all'indagato).</p> <p>Pertanto è sospeso il versamento delle imposte che, in assenza del provvedimento di sequestro, sarebbero dovute dall'indagato in relazione all'immobile oggetto di misura cautelare.</p> <p><b>Le disposizioni hanno effetto dal 01.01.2014</b></p>
33	<p><b>Definizione di abitazione non di lusso ai fini Iva</b></p> <p>La disposizione in esame allinea la nozione di "prima casa" rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa in materia di Iva a quella prevista in materia di Imposta di Registro,</p>



	<p>prevedendo che l'aliquota Iva agevolata del 4% trovi applicazione in relazione ad abitazioni classificate o classificabili nelle categorie catastali diverse da quelle A1, A8 e A9, anziché in base ai criteri finora utilizzati di cui al decreto del Ministro dei Lavori Pubblici n.218/69.</p> <p>Si precisa che le caratteristiche dei fabbricati non di lusso ex D.M. n.218/69 sembrerebbero ancora rilevanti per stabilire l'applicazione della aliquota del 10 o del 22% ove manchino i requisiti prima casa.</p>
34	<p><b>Prestazione energetica degli edifici</b></p> <p>Al fine di chiarire le disposizioni in tema di applicazione della sanzione amministrativa per mancata allegazione dell'Ape ai contratti di locazione, si stabilisce che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• la dichiarazione concernente la presenza dell'Ape o la consegna del certificato, ove omessi, devono essere presentati al Ministero dello Sviluppo Economico entro 45 giorni;</li><li>• l'accertamento del rispetto delle regole viene affidata ad un sistema di cooperazione tra il Ministero suddetto e l'Agenzia delle Entrate;</li><li>• il Ministero, per la irrogazione delle sanzioni, si avvale della Guardia di Finanza.</li></ul> <p>Appositi provvedimenti attuativi stabiliranno le modalità di interscambio dei dati.</p>
35	<p><b>Autorizzazione alla istituzione di Caf</b></p> <p>La disposizione in esame modifica il Decreto del Ministro delle Finanze n.164/99 concernente "Regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti ai sensi dell'art.40 D.Lgs. n.241/97, modificano i requisiti e le procedure per l'ottenimento delle autorizzazioni.</p> <p><b>Le modifiche si applicano alle autorizzazioni concesse dal 13.12.2014.</b></p>
36	<p><b>Abrogazione obbligo di deposito dell'appello nella segreteria della CTP</b></p> <p>Abrogando il secondo periodo, del co.2 dell'art.53 D.Lgs. n.546/92, si elimina l'obbligo di deposito dell'appello presso la segreteria della CTP, posto che i documenti del processo risultano gestiti dalla medesima piattaforma informatica.</p>

## **SPESE DI VITTO E ALLOGGIO PROFESSIONISTI**

A decorrere dal prossimo anno 2015, le spese di vitto e alloggio pagate direttamente dal committente non costituiscono più reddito di lavoro autonomo per il professionista che ne ha beneficiato. Questo è l'effetto che si produce a seguito delle disposizioni contenute nell'art.10 D.Lgs. n.175/14, c.d. Decreto Semplificazioni.

### **Effetti pratici**

Le modifiche apportate all'articolo 54 Tuir determinano, di fatto, l'eliminazione delle complicazioni operative che si potevano generare con il previgente regime.

Infatti, sino a tutto il 2014, il professionista che si fosse recato in trasferta per conto del cliente (si pensi ad un avvocato recatosi in altra città per la discussione di una causa), dovendo sostenere spese per vitto e alloggio, poteva:

- 1) sostenerle in proprio, riaddebitandole al cliente;
- 2) concordare che la spesa fosse assunta direttamente a carico del committente.

Nell'uno e nell'altro caso, però, il Fisco presumeva che le somme in questione fossero da considerare compenso per il professionista, reale fruitore dei servizi di vitto e alloggio.

Nel primo caso, la deduzione della spesa poteva essere limitata in capo al professionista, a fronte di un compenso tassabile in misura piena.

Nel secondo caso, invece, era ammessa una soluzione positiva (c.d. sistema del prepagato), ma solo con l'attivazione di una complicata procedura amministrativa (fattura dell'hotel e/o del ristorante intestata ad entrambi i soggetti, registrazione ai fini Iva nei libri del professionista, inclusione del rimborso nella parcella, pagamento del netto).

Il problema risulta, dunque, completamente superato dal 2015, poiché il cliente sostiene la spesa e provvede al pagamento ed alla deduzione secondo le regole vigenti, senza alcuna interferenza con la posizione del professionista.

### **Ipotesi escluse**

Non rientrano nella disciplina le spese per viaggio, che invece sembrerebbero assolutamente omogenee con quelle di vitto e alloggio. Quindi, ove il committente paghi il biglietto del treno al professionista, questa somma si deve ancora considerare come compenso.

## **DETRAZIONE IRPEF/IRES 65%, ABROGATA LA COMUNICAZIONE TELEMATICA PER I LAVORI A CAVALLO D'ANNO**



L'articolo 12 del Decreto Semplificazioni elimina l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate per i lavori ammessi alla detrazione energetica Irpef/Ires del 65% (fino al 5 giugno 2013 del 55%) che proseguono per più periodi di imposta.

La comunicazione doveva essere inviata quando erano state sostenute delle spese in un periodo di imposta ed i lavori proseguivano anche nel periodo di imposta successivo (con sostenimento della spesa agevolata in parte in un periodo di imposta e in parte in quello successivo). La mancata osservanza del termine del 90° giorno successivo al termine del periodo di imposta non comportava la decadenza dal beneficio fiscale ma l'applicazione di una sanzione in misura fissa (da 258 euro a 2.065 euro) prevista per l'omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie. La comunicazione doveva essere trasmessa esclusivamente per via telematica direttamente dal contribuente o tramite un intermediario abilitato.

Le relazioni illustrative al Decreto Semplificazioni chiarisce che la norma abrogata aveva la finalità di consentire la verifica del rispetto dei tetti massimi di detrazione per le spese di riqualificazione energetica degli edifici.

Si evidenzia che l'adempimento abrogato in esame non sostituisce in alcun modo l'invio obbligatorio previsto per fruire della detrazione del 65% consistente nella trasmissione all'Enea entro 90 giorni dalla fine dei lavori, attraverso il sito [web http://efficienzaenergetica.acs.enea.it/](http://efficienzaenergetica.acs.enea.it/), dei dati relativi agli interventi realizzati (si tratta, infatti, di due adempimenti diversi).

Ove il contribuente ometta di inviare all'Enea la documentazione richiesta entro i 90 giorni dalla fine lavori (generalmente coincidente con la data del collaudo), può comunque fruire della c.d. "remissione *in bonis*" prevista dall'art.2 D.L. n.16/12, versando la sanzione prevista e provvedendo all'invio della documentazione in un primo momento omessa entro il termine ultimo del 30 settembre dell'anno successivo a quello del termine dei lavori. In caso di mancato invio all'Enea entro questo ultimo termine verrà perso il diritto alla fruizione della detrazione del 65%.

## **MODIFICATO L'OBBLIGO DI GARANZIA PER I RIMBORSI IVA ANNUALI**

I soggetti passivi di imposta che presentano una dichiarazione Iva a credito possono scegliere alternativamente la compensazione ovvero il rimborso dell'imposta qualora siano realizzati determinati requisiti.

In particolare per la richiesta di rimborso occorre che il soggetto presenti una delle seguenti fattispecie:

- aliquota media delle operazioni attive inferiore a quella degli acquisti;
- operazioni non imponibili superiori al 25% del totale delle operazioni effettuate;
- acquisti di beni ammortizzabili e spese per studi e ricerche;
- prevalenza di operazioni non soggette ad Iva;
- essere soggetti non residenti.

Nel caso invece di:

- cessazione dell'attività;
- presenza di un credito nelle dichiarazioni degli ultimi 3 anni;

il rimborso può essere richiesto indipendentemente dai requisiti di cui sopra.

Nell'ultimo caso qui esaminato, credito triennale, si può richiedere il rimborso del minor credito Iva risultante dalle dichiarazioni annuali relative al triennio.

Esiste poi anche un limite quantitativo, il rimborso del credito Iva può avvenire a condizione che il credito Iva sia superiore a 2.582,28 euro.

Il rimborso può essere eseguito con:

- procedura semplificata, ovvero dall'Agente della riscossione, per importi fino a 700.000 euro;
- procedura ordinaria, da parte del competente Ufficio, per gli importi eccedenti il predetto limite o in caso di cessazione dell'attività o assoggettamento a procedure concorsuali.

Secondo il vecchio dettato dell'art.38-bis d.P.R. n.633/72, per ottenere il rimborso del credito Iva annuale il contribuente soggetto passivo di imposta era obbligato a presentare apposita ed idonea garanzia. La garanzia non era necessaria per i rimborsi non superiori a 5.164,57 euro o anche per coloro che chiedevano a rimborso un importo non superiore al 10% del totale dei versamenti eseguiti sul conto fiscale nei due anni precedenti la data della richiesta.

Proprio su tale norma è intervenuto il decreto semplificazioni sostituendo all'art.38-bis una nuova versione che vede venir meno ogni riferimento alla presentazione di fidejussioni a corredo della richiesta di rimborso come invece era previsto nella precedente formulazione che legava la richiesta non solo alla presentazione della dichiarazione ma anche: "*contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, alla presentazione di una cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le casse rurali e artigiane indicate nel primo comma*



dell'art.38 o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione.”

Il Legislatore poi specifica che per i rimborsi di ammontare superiore ai 15.000 euro sarà sufficiente la presentazione della dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso con apposito visto di conformità o sottoscrizione alternativa di cui all'art.10, co.7 D.L. n.78/09.

Solo per alcuni specifici soggetti, specificati e riassunti di seguito, il rimborso, oltre tale somma, è eseguito solo dopo presentazione di apposita garanzia:

- soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese *start-up* innovative di cui all'art.25 D.L. n.179/12, convertito, con modificazioni, dalla L. n.221/12;
- soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
  1. al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
  2. al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
  3. all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- soggetti passivi che presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
- soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Di fatto per i rimborsi iva si determina la seguente situazione:

rimborsi inferiori a 15.000 euro	nessuna garanzia	
rimborsi superiori a 15.000	soggetti normali	visto di conformità o firma alternativa
	soggetti a rischio	prestazione di apposita garanzia

Tale modifica avrà efficacia a partire dal 13 dicembre 2014.

## **IL NUOVO REGIME DELLE OPZIONI DAL 2015**

A decorrere dal prossimo anno 2015, le opzioni per particolari regimi di tassazione dovranno essere esplicitate in dichiarazione dei redditi e non più con specifici modelli. Così dispone l'articolo 16 D.Lgs. n.175/14, c.d. Decreto Semplificazioni, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

### **Le opzioni interessate**

Le opzioni interessate dalle modifiche sono le seguenti:

- 1) opzione per il regime di tassazione per trasparenza delle società di capitali;
- 2) opzione per il regime di tassazione consolidata;
- 3) opzione per il regime di *Tonnage Tax*;
- 4) opzione per l'applicazione dell'Irap con le regole contabili (e non fiscali) per i soggetti Irpef in regime di contabilità ordinaria.

Ciascuna di tali scelte doveva essere manifestata con propri modelli e nel rispetto di scadenze differenziate.

### **Le nuove modalità**

A decorrere dal periodo 2015, invece, la norma prevede che le scelte siano esplicitate con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

Ciò significa, ad esempio, che la Snc che intendesse determinare l'Irap con le regole contabili a decorrere dal 2015, dovrà manifestare tale scelta nel modello Unico relativo al periodo 2014, che verrà inviato durante l'anno 2015.

Manca ogni riferimento preciso al meccanismo di revoca che, tuttavia, dovrebbe seguire identico regime, potendosi ipotizzare la presenza di un apposito quadro relativo alle opzioni e revoche presente nella dichiarazione annuale.

Si dovrà verificare, inoltre, se sia possibile rimediare alla mancata esplicitazione della opzione per il tramite della presentazione di una dichiarazione integrativa nei 90 giorni dalla scadenza originaria.

Pur nell'assenza di chiarimenti operativi, si ritiene di poter tranquillamente attendere le necessarie istruzioni, poiché il primo momento di manifestazione delle opzioni coinciderà normalmente con il prossimo 30 settembre 2015.





## **SOCIETÀ DI PERSONE: NUOVE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE E NUOVI TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE NEL CASO DI OPERAZIONI STRAORDINARIE**

Il Decreto Semplificazioni ha modificato i termini di versamento delle imposte per le società di persone che abbiano posto in essere operazioni straordinarie e ha stabilito, per tali società, nuove modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi.

In particolare il comma 1, dell'art.17, interviene sull'art.1, co.1 d.P.R. n.322/88 che si occupa di disciplinare le modalità di redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni dei redditi e dell'Irap.

Viene di fatto consentito l'utilizzo dei modelli di dichiarazione approvati nel corso dello stesso anno solare nel quale si chiude l'esercizio sociale anche alle società di persone ed enti equiparati con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

In realtà la precedente formulazione della norma prevedeva che le dichiarazioni fossero redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati entro il 31 gennaio con provvedimento amministrativo, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale e da utilizzare per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative all'anno precedente.

Unica eccezione per i soggetti Ires i quali potevano, in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, utilizzare i modelli approvati nel corso dell'anno per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso.

Il Decreto Semplificazioni elimina il riferimento ai soli soggetti Ires permettendo di fatto l'uso dei modelli approvati in corso d'anno anche alle società di persone ed enti equiparati con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Il comma 2 dell'art.17 del Decreto Semplificazioni, si occupa, invece, di riformulare il primo periodo del co.1, dell'art.17 d.P.R. n.435/01, prevedendo:

→ che il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione dei redditi e a quella dell'Irap dalla società di persone per il periodo d'imposta precedente quello in cui assume efficacia l'operazione straordinaria, scadano il 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione e non più entro il 16 giugno dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione.

Si viene quindi a creare un termine mobile di versamento del saldo la cui scadenza si lega alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap e non più all'anno di presentazione della stessa. Ratio della norma è evitare alle aziende coinvolte in operazioni straordinarie di dover versare le imposte in largo anticipo, allo stesso tempo viene razionalizzata la normativa, si pensi al caso in cui, per le operazioni divenute efficaci nel mese di marzo, si arrivava ad uno slittamento annuale.

Quanto alle operazioni straordinarie, esse sono:

- liquidazione;
- trasformazione;
- fusione e
- scissione;

il cui dante causa è una società di persone.

Facciamo un esempio di trasformazione societaria.

Si determinano di fatto due periodi di imposta, *pre* e *post* trasformazione uno precedente e l'altro successivo al deposito presso il registro imprese dell'atto di trasformazione.

Secondo la vecchia normativa, se la registrazione dell'atto di trasformazione avvenisse il 25 maggio 2014 per il periodo *pre* trasformazione, 1° gennaio - 24 maggio, il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scadebbe la fine del 9° mese dalla data di trasformazione ovvero il 28 febbraio 2015 mentre il termine per il versamento del saldo sarebbe il 16 giugno 2015 ovvero il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione.

Con l'intervento del Decreto Semplificazioni, nell'esempio appena fatto, la data per la presentazione della dichiarazione sarà comunque il 28 febbraio 2015 ma il versamento del saldo avverrà il 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione, ovvero il 16 marzo 2014.

Tale modifica avrà efficacia a partire dal 13 dicembre 2014.

## **SOCIETÀ DI COMODO IN PERDITA SISTEMICA – MONITORAGGIO SU 5 ANNI**

La disciplina delle società di comodo in perdita sistemica viene modificata – e parzialmente attenuata – tramite l'allungamento del periodo di monitoraggio. Detta previsione, introdotta dall'art.2, co.36-*decies* e



successivi del D.L. n.138/11, stabilisce che una società (di capitali o di persone) viene qualificata come di comodo (quindi con obblighi di adeguamento reddituale e IRAP oltre a pesanti limitazioni sull'utilizzo del credito Iva) quanto presenta una perdita reiterata nel tempo.

Proprio su questo presupposto interviene il decreto semplificazioni.

## Monitoraggio su 5 anni

L'articolo 18 del Decreto Semplificazioni va a modificare la richiamata disciplina, prevedendo che la società risulterà di comodo qualora, nei cinque periodi d'imposta precedenti, abbia presentato alternativamente:

- tutti e cinque i periodi d'imposta in perdita fiscale,
- quattro periodi d'imposta in perdita fiscale ed uno con un reddito dichiarato inferiore al reddito minimo calcolato sulla scorta dei coefficienti previsti dall'art.30 L. n.724/94.

L'intervento non è certo risolutivo, ma quantomeno permetterà di alleggerire la morsa attorno ai soggetti in costante crisi economica. In particolare si potrà estendere il monitoraggio aggiungendo due periodi d'imposta. Se almeno una delle annualità del quinquennio presenta un reddito superiore a quello minimo calcolato sulla base dei coefficienti previsti dall'art.30 L. n.724/94, la società "sotto osservazione" risulterebbe salva. Peraltro sul punto va evidenziato come potrebbe essere sufficiente anche il conseguimento di un reddito inferiore al reddito minimo, se questo si verifica anche per un'altra annualità. Infatti, lo *status* di non operatività si realizza anche quando, nel quinquennio, è presente un risultato dichiarato inferiore al reddito minimo, ma se questo si realizza in due anni diversi la non operatività viene esclusa.

Qualora la verifica del trend reddituale non offra i risultati sperati, non è ancora tutto perduto: è infatti possibile che si realizzi una causa di esclusione sul 2014 ovvero una causa di disapplicazione (tra quelle elencate dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 11 giugno 2012) in uno dei cinque anni di monitoraggio. Da questo punto di vista l'allungamento da 3 a 5 anni rende più agevole l'individuazione di una di queste esimenti.

## Decorrenza

La disposizione esplica la propria efficacia dal 2014 (o, per meglio dire, dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, quindi alla data del 13 dicembre 2014): non potrà quindi automaticamente "salvare" quelle società che sono risultate di comodo nel 2012 o nel 2013 a causa del precedente più breve periodo di monitoraggio.

## **NUOVE REGOLE PER L'EMISSIONE DELLE FATTURE DERIVANTI DA LETTERE DI INTENTO RICEVUTE DAI PROPRI CLIENTI**

L'articolo 20 del Decreto Semplificazioni ha riscritto la procedura attraverso la quale gli esportatori abituali possono beneficiare dell'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (regime di non imponibilità Iva ai sensi dell'art.8, co.1, lett. c) d.P.R. n.633/72).

A decorrere dalle lettere di intento che esplicano efficacia dal 1° gennaio 2015, l'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni di intento è ribaltato in capo all'esportatore abituale, che dovrà:

- trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nella lettera di intento, preventivamente agli acquisti che intende effettuare;
- successivamente, consegnare al proprio fornitore copia della dichiarazione di intento trasmessa e della ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

Il fornitore avrà poi l'obbligo aggiuntivo di riepilogare nella propria dichiarazione annuale Iva i dati delle operazioni effettuate senza applicazione dell'Iva nei confronti dei singoli esportatori abituali. A seguito della modifica dell'adempimento, sarà emanato un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto Semplificazioni (quindi 90 giorni dal 13.12.2014).

Dal punto di vista operativo, il fornitore potrà emettere fatture in regime di non imponibilità solo dopo avere verificato "telematicamente" l'avvenuta presentazione della lettera di intento da parte del proprio cliente esportatore abituale. Letteralmente, dovrebbero rientrare nelle nuove disposizioni anche le lettere di intento eventualmente emesse entro la fine del 2014, ma relative ad operazioni che verranno poste in essere a partire dal 1° gennaio 2015.

Mentre fino al 31 dicembre 2014 la comunicazione era un adempimento da gestire a posteriori rispetto all'effettuazione delle operazioni, dal 1° gennaio 2015 in assenza della ricevuta telematica di presentazione consegnatagli dal proprio cliente, il fornitore sarà tenuto a fatturare con l'ordinaria applicazione dell'Iva. Nel caso in cui il fornitore emetta fattura in regime di non imponibilità in un momento antecedente alla verifica citata, potrà essere assoggettato a sanzione per un importo tra il 100% e il 200% dell'imposta sul valore aggiunto non addebitata in fattura.



In assenza di diverse indicazioni operative e, soprattutto, nell'attesa del provvedimento attuativo, si invitano i Sigg.ri Clienti a proseguire con le previgenti regole di invio delle lettere di intento sino a nuova comunicazione.

## **COMUNICAZIONI BLACK LIST – CAMBIANO LE REGOLE DI MONITORAGGIO**

Dal 2010 le operazioni realizzate con controparti stabilite in paesi a fiscalità privilegiata (c.d. *black list*) devono essere periodicamente comunicate all'Amministrazione Finanziaria; tale monitoraggio riguarda le compravendite di beni (sia acquisti che cessioni) così come le prestazioni di servizi (tanto quelle rese, così come quelle ricevute).

Con l'entrata in vigore del decreto semplificazioni si modificano le regole per la compilazione di tale comunicazione. In particolar modo, l'art. 21 interviene su due aspetti:

- viene modificata la periodicità di presentazione;
- viene modificata la soglia di monitoraggio.

### **Periodicità annuale**

Dall'inizio del 2014 tale comunicazione va resa attraverso il modello di "comunicazione polivalente", il medesimo utilizzato per trasmettere le operazioni incluse nello spesometro. Ciò posto, mentre quest'ultimo adempimento ha periodicità annuale, la comunicazione *black list* continuava con la propria scadenza mensile o trimestrale (a seconda dell'ammontare delle operazioni effettuate).

Il decreto semplificazioni stabilisce l'allineamento della periodicità con quella prevista per lo spesometro, stabilendo anche per la comunicazione *black list* la cadenza annuale, anche se, al momento, non risulta particolarmente evidente quale sarà l'esatto termine di invio di tale comunicazione. La logica vorrebbe una presentazione contestuale allo spesometro (quindi un'unica comunicazione che comprenda tutti i dati richiesti), ma la formulazione attuale della norma non assiste fino in fondo tale interpretazione, facendo trasparire il rischio di una diversa scadenza (questo aspetto dovrà essere chiarito).

Tale previsione interessa già il 2014, anche se, va notato, ormai siamo prossimi alla fine dell'anno e, proprio per questo, le operazioni 2014 sono già state quasi interamente comunicate. Sul punto si auspica che si possa continuare sino al 31.12 con le vecchie modalità (è comunque necessario attendere una conferma ufficiale).

Vista l'entrata in vigore del decreto al 13.12.2014, si potrebbe anche sostenere che la comunicazione dell'ultimo o dell'ultimo trimestre 2014 non sia più dovuta con la precedente disciplina, ma anche sotto questo aspetto appare necessario attendere le istruzioni operative delle Entrate.

### **La soglia di monitoraggio**

La seconda modifica introdotta riguarda la soglia di monitoraggio. In precedenza era previsto un limite (introdotto dal DL 16/12) al di sotto del quale le operazioni non dovevano essere oggetto di monitoraggio: detto limite era stabilito di € 500 per ciascuna operazione realizzata.

Il decreto semplificazioni stabilisce l'irrelevanza per le operazioni che rimangono al di sotto dell'importo annuale di 10.000 euro, soglia che si dovrebbe riferire ad ogni controparte (quindi ogni cliente / fornitore), ma riguardo alla quale qualcuno ha avanzato la tesi più rigorosa, ma non del tutto convincente, secondo cui il limite dovrebbe essere complessivo, in relazione all'intera posizione del contribuente. Tale soglia sostituisce il precedente limite di 500 euro, ben più basso ma più agevole da gestire, in quanto riferibile alla singola operazione.

Pertanto, per capire quali operazioni comunicare, la verifica non potrà essere effettuata relativamente a ciascun singolo documento, ma si dovrà attendere la fine dell'anno.

## **VIES - ISCRIZIONE IMMEDIATA E REGOLE PER LA CANCELLAZIONE**

Con l'entrata in vigore del decreto semplificazioni (coincidente con il 13.12.2014) si modificano le regole per la gestione del Vies: in particolar modo, l'art.22 interviene su due aspetti:

- l'efficacia dell'iscrizione;
- l'individuazione del presupposto per la cancellazione.

Il Vies, come noto, è un sistema di scambio dati tra paesi UE: ciascun operatore economico, dalla fine del 2010, è tenuto a verificare la propria iscrizione a tale registro prima di poter realizzare operazioni (sia relative a beni che per quanto riguarda i servizi) intracomunitarie, tanto con riferimento alle operazioni attive, che in relazione a quelle passive.

### **Iscrizione immediata**

Il sistema previgente riguardante l'efficacia dell'iscrizione al Vies prevedeva una moratoria iniziale, a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per porre in essere le opportune verifiche circa il contribuente



che chiede l'inclusione: al termine di tale periodo, salvo esplicito diniego, il contribuente veniva iscritto automaticamente. Pertanto, dopo aver inviato all'Agenzia la richiesta di iscrizione, i contribuenti dovevano attendere 30 giorni prima di poter compiere qualunque operazione intracomunitaria, che risultava autorizzata solo a partire dal 31° giorno successivo la richiesta di iscrizione.

Dalla data di pubblicazione del decreto l'iscrizione ha invece efficacia immediata quando questa viene esercitata in sede di attribuzione del numero di partita Iva; con ogni probabilità (la relazione illustrativa sul punto non è chiarissima) lo stesso avverrà anche quando l'inclusione al Vies è chiesta da un soggetto già in attività.

Il vantaggio è evidente: chi deve effettuare acquisti o cessioni con controparti UE, potrà iscriversi e immediatamente realizzare tali operazioni, senza necessità di attendere alcunché.

## Cancellazione

Gli Stati membri della UE sono chiamati ad effettuare una periodica manutenzione della banca dati degli operatori intracomunitari residenti.

Sul punto il decreto stabilisce un presupposto che consentirà agli Uffici di cancellare un contribuente dall'elenco dei soggetti ammessi a porre in essere operazioni intracomunitarie: è prevista l'esclusione dall'archivio Vies per i contribuenti che non presentano alcun elenco Intrastat per quattro trimestri consecutivi. In altre parole, dopo un anno in cui non si pongono in essere operazioni intracomunitarie, si perde la qualifica di soggetto Vies.

Tale cancellazione deve comunque ritenersi non definitiva: se il contribuente intende porre in essere operazioni intracomunitarie potrà richiedere nuovamente l'iscrizione.

## **SEMPLIFICAZIONI IN TEMA DI INTRASTAT E NUOVO REGIME SANZIONATORIO**

Duplica l'intervento del Decreto Semplificazioni in tema di modello Intrastat.

Innanzitutto il Legislatore, all'art.23 del decreto, ha previsto la **riduzione del contenuto informativo** degli elenchi riepilogativi relativi alle **prestazioni di servizi**, modelli Intra 1-*quater* e Intra 2-*quater*. La ratio della norma va ricercata nella necessità di allineare la normativa italiana alla direttiva comunitaria n.2006/112/CE.

Le modifiche, da adottarsi a seguito di emanazione di un provvedimento direttoriale atteso nei 90 giorni successivi all'entrata in vigore del decreto (fissata al 13.12.2014), riguarderanno:

- il numero di identificazione Iva della controparte;
- il valore totale della transazione;
- il codice identificativo del tipo di prestazione, sia essa resa o ricevuta;
- il paese di pagamento.

Il Legislatore poi è intervenuto, con l'articolo 25 del Decreto Semplificazioni, anche sul regime sanzionatorio nei casi di omissione o inesattezza dei dati statistici comunicati nei modelli Intrastat. In particolare, il Legislatore ha previsto che le sanzioni per l'omessa o inesatta compilazione dei dati statistici, previste nelle seguenti misure:

- da 207 a 2.066 euro per le persone fisiche;
- da 516 a 5.164 euro per enti e società;

siano applicate una sola volta per ogni elenco mensile inesatto o incompleto, a prescindere dal numero di transazioni mancanti o riportate in modo errato nell'elenco stesso e nei confronti delle sole imprese per le quali le violazioni commesse si configurino come omissione dell'obbligo di risposta (obbligo di fornire dati statistici ex legge art.7 D.Lgs. n.322/89).

## **COSA CAMBIA NELLA RICHIESTA DI RIDUZIONE DELLA ALIQUOTA SULLE RITENUTE DEGLI AGENTI DI COMMERCIO**

Di regola, alle provvigioni corrisposte all'agente si applica una ritenuta in misura pari al 23%. Tale percentuale si applica sul 50% delle provvigioni corrisposte all'agente.

Qualora l'agente si avvalga in via continuativa di dipendenti o di terzi la base imponibile della suddetta ritenuta si riduce al 20% delle provvigioni corrisposte.

Per poter usufruire di tale riduzione l'agente deve predisporre apposita dichiarazione.

In particolare l'agente è obbligato, qualora voglia usufruire della riduzione, a inviare ai committenti una apposita dichiarazione entro il 31 dicembre, l'effetto della riduzione opererà quindi per l'anno successivo a tale comunicazione.

Il Decreto Semplificazioni interviene sulla disciplina prevedendo che la dichiarazione per la richiesta di riduzione potrà essere spedita non solo per raccomandata A.R. ma anche a mezzo di posta elettronica certificata (pec).





La comunicazione, oggi annuale, **avrà valenza fino a revoca** (o perdita dei requisiti da parte dell'agente), conseguentemente la riduzione si applicherà di anno in anno senza necessità di comunicazione annuale al committente; sarà invece necessaria la comunicazione per la revoca.

In ultimo il decreto è intervenuto anche in tema di sanzioni prevedendo, in caso di omessa comunicazione della revoca, un apposito richiamo all'art.11. D.Lgs n.471/97, quindi, con applicazione di specifiche sanzioni da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2.065 euro.

Per criteri, termini e modalità di presentazione della dichiarazione occorrerà attendere l'emanazione di apposito decreto del Mef. Posto che il decreto semplificazioni entra in vigore il 13.12.2014 e, difficilmente, il decreto attuativo vedrà la luce a breve, si può ipotizzare la necessità di inviare la richiesta con lettera raccomandata entro il prossimo 31.12, confidando che la medesima possa esplicitare automaticamente i propri effetti anche per il futuro, sino a modifica dei requisiti.

## **RESPONSABILITÀ SOLIDALE NEGLI APPALTI: MODIFICHE ALLA DISCIPLINA**

L'art.28 del Decreto Semplificazioni, nei commi 1 e 2, interviene nell'ambito della disciplina riguardante la responsabilità solidale in materia di appalti, con effetto dal 13.12.2014. In particolare:

- con il comma 1 viene definitivamente soppressa la disciplina della responsabilità solidale in ambito "fiscale" introdotta dall'art.35 D.L. n.223/06;
- con il comma 2 viene apportata una modifica alla disciplina della responsabilità solidale in ambito "lavoristico" prevista dall'art.29 D.Lgs. n.276/03

Si tratta di due discipline "concorrenti" dettate in tema di responsabilità solidale negli appalti che presentano molte similitudini ma che in taluni casi risultano non sovrapponibili sotto il profilo applicativo.

Vediamo nel dettaglio la portata delle due modifiche.

### **Responsabilità solidale in ambito fiscale**

Il comma 1 dell'art.28 del Decreto Semplificazioni sopprime i commi da 28 a 28-ter dell'art.35 D.L. n.223/06.

Già in passato il Legislatore con l'art.50 del D.L. n.69/13 era intervenuto sull'art.28 del citato art.35 D.L. n.223/06 (ora definitivamente abrogato) per eliminare la responsabilità solidale con riferimento al versamento dell'Iva dovuta sulle prestazioni riguardanti l'appalto.

Tali norme prevedevano che l'appaltatore, nei limiti del corrispettivo che spetta al subappaltatore, rispondesse in solido con quest'ultimo del versamento all'erario per le ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente dovute dal subappaltatore (in relazione alle prestazioni di lavoro effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto).

Tale responsabilità veniva meno solo previa acquisizione da parte dell'appaltatore, prima del pagamento del corrispettivo, della documentazione attestante la regolarità degli adempimenti fiscali effettuati dal subappaltatore.

L'attestazione dell'avvenuto adempimento delle ritenute Irpef (e in passato anche del versamento dell'Iva) poteva essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione dei Caf o di professionisti abilitati. L'Agenzia delle Entrate, poi, con la Circolare n.40/E/12, aveva ammesso ai fini dell'esclusione della responsabilità solidale in oggetto anche l'utilizzo di una dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del d.P.R. n.445/00 dal subappaltatore all'appaltatore, ovvero da quest'ultimo al committente, recante tutta una serie di indicazioni.

Tale disciplina coinvolgeva quindi anche il committente posto che lo stesso, prima di provvedere al pagamento del corrispettivo, doveva chiedere l'esibizione della documentazione attestante la regolarità degli adempimenti fiscali eseguiti dall'intera "filiera" dell'appalto. Tuttavia, al committente che non seguiva tale procedura, non veniva addossata la responsabilità solidale ma incorreva in una sanzione amministrativa che variava da 5 mila a 200 mila euro.

Con l'entrata in vigore del Decreto Semplificazioni tutti questi adempimenti, responsabilità e sanzioni verranno meno.

Resta il tema della sanzionabilità per le violazioni commesse fino alla data di entrata in vigore della richiamata disposizione e non ancora accertate (o comunque già accertate ma con provvedimenti sanzionatori non ancora definitivi), ma su questo si dovrà attendere una pronuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria.

### **Responsabilità solidale in ambito lavoristico**

Il comma 2 dell'art.28 del Decreto Semplificazioni modifica il comma 2 dell'art.29 D.Lgs. n.276/03 al fine di prevedere nuovi obblighi in capo al committente.

Tale disposizione prevede attualmente un'obbligazione solidale tra il committente, l'appaltatore e il subappaltatore, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, con riferimento alla retribuzione, comprese le quote di Tfr, ai contributi previdenziali e ai premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto.



Da tale forma di responsabilità, va precisato, risultano escluse le sanzioni civili in quanto di esse ne risponde solo il soggetto a cui viene addebitato l'adempimento.

Viene, infine, previsto il meccanismo del cosiddetto "beneficium excussionis" a favore del committente per il quale al creditore è imposto di aggredire in prima istanza il patrimonio del debitore principale (cioè l'appaltatore o il subappaltatore).

- ➔ Con la novità apportata dal Decreto Semplificazioni viene quindi previsto che se il committente esegue il pagamento in luogo dell'appaltatore o del subappaltatore, risulta tenuto ad assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta ai sensi delle disposizioni del d.P.R. n.600/73.

Si ricorda, infine, come l'attuale disciplina della responsabilità solidale in ambito lavoristico abbia subito sostanziali modifiche ad opera del D.L. n.76/13, in particolare:

- è stato esteso il regime della solidarietà nell'appalto anche ai compensi e agli obblighi contributivi dei lavoratori con contratto di lavoro autonomo (in analogia a quanto evidenziato dalla Circolare n.5/11 del Ministero del Lavoro con riferimento ai collaboratori a progetto e agli associati in partecipazione);
- si stabilisce che la solidarietà non si applica ai contratti di appalto stipulati dalle Pubbliche Amministrazioni;
- è stata limitata l'efficacia della clausola di esonero prevista dai contratti collettivi nazionali ai soli trattamenti retributivi, con esclusione quindi dei contributi previdenziali ed assicurativi (per i quali permane la solidarietà).

## **RESPONSABILITÀ FISCALI: NOVITÀ**

L'articolo 28 del D.Lgs. n.175/14, c.d. Decreto Semplificazioni, muta radicalmente alcune disposizioni in tema di responsabilità fiscali delle società di capitali.

In modo particolare, intendiamo rammentare le casistiche:

- delle società cancellate dal registro delle imprese;
- delle società in liquidazione.

### **Le società cancellate dal Registro delle Imprese**

L'articolo 2495 cod.civ. prevede che, dopo la cancellazione della società dal Registro delle Imprese, i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti:

- dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione;
- e dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi.

La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

Tale norma, interpretata in modo drastico dalla giurisprudenza, ha determinato una sorta di impotenza della Amministrazione finanziaria per il recupero delle somme dovute (insorte dopo la cancellazione) nei confronti della società estinta.

Per ovviare a tale inconveniente, l'art.28, co.4 D.Lgs. n.175 prevede che, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di:

- liquidazione;
- accertamento;
- contenzioso;
- e riscossione;

dei

- tributi,
- contributi,
- sanzioni,
- interessi,

l'estinzione della società abbia effetto solo trascorsi 5 anni dalla data della richiesta di cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

La norma, dalla struttura assai ambigua, sarà foriera di dubbi e contestazioni, in merito alle modalità di effettuazione delle notifiche degli atti, ai soggetti interessati, alle modalità di resistenza in giudizio ed altro ancora.

Tuttavia, appare chiaro il senso della disposizione, vale a dire la necessità di evitare che la cancellazione dell'ente possa determinare una impossibilità di recupero di tributi e contributi.

### **La liquidazione delle società di capitali**



Un secondo intervento che deve essere rimarcato è quello contenuto nei commi da 4 a 7 dell'articolo 28 del Decreto Semplificazioni.

Tali disposizioni modificano l'art.36 d.P.R. n.602/73 in tema di responsabilità dei liquidatori e dei soci di società di capitali in liquidazione.

L'intervento, in particolare, è diretto a ribaltare l'onere della prova nei procedimenti di recupero di somme connesse a società in liquidazione. Pertanto, si stabilisce che:

- in capo al liquidatore si possa evitare la responsabilità patrimoniale personale (in caso di insufficienza di risorse per il pagamento di pendenze tributarie) solo fornendo la prova che i pagamenti e le attribuzioni non abbiano violato gli ordini di priorità previsti dal codice. In precedenza, invece, la prova era a carico dell'Amministrazione finanziaria;
- in capo ai soci, si possa evitare la restituzione di somme eventualmente percepite in fase di liquidazione, provando che nulla si è incassato rispetto alla presunzione di attribuzione delle somme proporzionalmente alle quote di partecipazione al capitale. In precedenza, la prova era a carico del Fisco.

Ciò determina l'insorgere di alcune considerazioni:

1. la estrema delicatezza della accettazione della carica di liquidatore di società;
2. la necessità di ampia trasparenza nella documentazione delle somme attribuite ai vari soci della compagine societaria.

Va infine sottolineato che i tributi interessati dalle novità sono, oltre all'Ires già in precedenza menzionata, anche l'Irap e l'Iva, con conseguente ampliamento delle possibili aree di rischio.

Stante la delicatezza degli argomenti e la completa assenza, ad oggi, di indicazioni operative, si invita la gentile clientela ad assumere le maggiori cautele possibili, eventualmente prendendo contatto con lo Studio per poter concordare le necessarie strategie.

## **NEL REGIME 398/91 SCENDE AL 50% LA DETRAZIONE IVA SULLE SPONSORIZZAZIONI**

La previsione contenuta nell'art.29 del Decreto Semplificazioni (in vigore dal prossimo 13.12.2014), modificando la previsione contenuta nel sesto comma dell'articolo 74 del Decreto Iva, uniforma al 50% la diversa percentuale di forfettizzazione prevista in passato per prestazioni pubblicitarie (pari al 50%) e sponsorizzazioni (pari al 90%).

I destinatari di tale previsione sono principalmente i soggetti (enti di tipo associativo, *pro loco*, cori e bande filodrammatiche) che optano per il particolare regime forfettario di cui alla L. n.398/91 il quale prevede che a tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali - compresi i proventi realizzati per le prestazioni pubblicitarie - si applichino le disposizioni previste dall'art.74, co.6 d.P.R. n 633/72.

Come precisato dalla relazione illustrativa al decreto in commento la citata modifica "*ha l'effetto di prevedere un'unica percentuale di detrazione per le prestazioni di pubblicità (attualmente comprese tra quelle per le quali la detrazione è forfettizzata nella misura del 50%) e quelle di sponsorizzazione (per le quali la detrazione è attualmente del 10%)*".

La modifica, in sé apparentemente semplice, risolve nel comparto sportivo dilettantistico una questione che nel corso di questi ultimi quindici anni ha determinato un notevole grado di incertezza tra gli operatori, con particolare riferimento alla necessità di distinguere tra spese di sponsorizzazione e spese di pubblicità all'interno degli accordi relativi a operazioni promozionali poste in essere tra imprese e soggetti operanti nello sport dilettantistico. Tale esercizio di individuazione dell'una o dell'altra fattispecie non appariva privo di conseguenze per società e associazioni sportive posto che in un caso (sponsorizzazione) la detrazione forfettizzata era pari al 10% con conseguente obbligo di versare il 90% dell'Iva addebitata al committente mentre nel caso della pubblicità la detrazione forfettizzata saliva al 50% con conseguente minor versamento dell'Iva sulla prestazione.

Relativamente a tale disposizione, due sono i temi che ad oggi non sono ancora chiariti:

- la valenza retroattiva o novativa della modifica;
- il trattamento da assegnare ai contratti in corso.

Relativamente alla prima questione non pare banale richiamare quando affermato nella relazione illustrativa al decreto semplificazioni: in esso di precisa che per i soggetti che applicano il regime ex legge n.398/91 tale modifica viene operata sia in un'ottica di semplificazione ma anche di "*riduzione del contenzioso*" dovuto in particolare alla difficoltà di distinguere tra prestazioni di pubblicità e di sponsorizzazione. Se l'esigenza di semplificare (che peraltro pervade tutte le disposizioni del decreto, che appunto viene in tal senso definito) certamente agisce in chiave futura, l'obiettivo di riduzione del contenzioso non può che, in un'ottica di decongestionamento delle cause tributarie pendenti nei vari gradi di giudizio, fare riferimento appunto anche



al passato e quindi assegnare validità alla tesi di coloro che ne sostengono la valenza retroattiva. Vedremo in quali termini si esprimerà l'Amministrazione finanziaria.

## Le prestazioni di sponsorizzazione relative a contratti in corso

Con riferimento alla seconda questione va osservato che la modifica in commento nulla ha previsto con riferimento ai "contratti in corso alla data di entrata in vigore della disposizione". Occorre quindi capire quale trattamento riservare alle operazioni di sponsorizzazione effettuate in vigore della nuova disposizione in applicazione di tali contratti. La soluzione non può che essere trovata analizzando le regole generali dell'Iva che individuano sia il momento impositivo che quello della correlata esigibilità dell'imposta. Il comma 5 dell'art.6 d.P.R. n.633/72 dispone infatti che "L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti...", individuando il precedente comma 3 tale momento, per le prestazioni di servizi, "all'atto del pagamento del corrispettivo". Con riferimento all'esercizio del diritto alla detrazione, che ancorché forfettizzato nel regime 398/91 è pur sempre tale, il secondo periodo comma 1 dell'art.19 del decreto Iva prevede che "Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile...".

Condensando tali principi, pertanto, si può affermare che anche in relazione alle prestazioni di sponsorizzazione la cui esigibilità si manifesta successivamente alle entrate in vigore della nuova disposizione (13.12.2014), seppur riferite a contratti stipulati in data precedente, trova applicazione la nuova misura forfettaria di detrazione pari al 50%.

Occorre, tuttavia, fare presente a ciò che prevede il comma 4 del citato art.6 e cioè "Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento".

In proposito il D.M. 18.05.1995, provvedimento di approvazione dei vecchi modelli di distinta e di dichiarazione d'incasso, afferma chiaramente che "Stante la particolarità della disciplina introdotta dalla L. n.398, occorre precisare che per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali deve aversi riguardo al criterio di cassa, nel cui ambito, peraltro, resta fermo il principio voluto dalla normativa Iva secondo cui vanno computati gli introiti fatturati ancorché non riscossi".

Anche nel regime 398/91, quindi, pur trattandosi di un regime basato su logiche di cassa, assume rilevanza ai fini Iva il momento di emissione della fattura, anche nei casi in cui lo stesso preceda l'avvenuto incasso della prestazione. Ciò significa che, in relazione alle fatture emesse in un momento precedente al 13.12.2014, ancorché l'incasso avvenga successivamente, la relativa detrazione forfettaria dovrà essere operata assumendo la "vecchia" percentuale del 10%.

Alla luce delle vigenti norme in tema di imposta sul valore aggiunto, non può che essere questa l'interpretazione da assegnare alla nuova disposizione con riferimento ai contratti già sottoscritti alla data di entrata in vigore. È in ogni caso auspicabile una conferma in tal senso da parte dell'Amministrazione finanziaria.

## **IVA PAGATA SUGLI OMAGGI: INNALZATO IL LIMITE PER LA DETRAZIONE**

L'art.30 del Decreto Semplificazioni, in vigore dal 13.12.2014, elimina la differenza del limite esistente tra le operazioni rilevanti per la detraibilità Iva e quelle rilevanti ai fini delle imposte dirette. La nuova norma consente la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni di costo unitario non superiore a 50 euro (spese di rappresentanza). I costi sostenuti dall'impresa per l'acquisto di beni, effettuato dal 13 dicembre 2014, ceduti gratuitamente a terzi la cui produzione o il cui scambio non rientra nell'attività propria dell'impresa sono:

- integralmente deducibili dal reddito di impresa nel periodo di sostenimento, se di valore unitario inferiore o uguale a 50 euro;
- deducibili nel limite massimo ottenuto applicando ai ricavi della gestione caratteristica le percentuali previste a seconda del volume di ricavi dello 0,1%, 0,5% o 1,3%, se di valore unitario superiore a 50 euro.

Sotto il profilo Iva, gli omaggi di beni acquisiti appositamente al fine di essere ceduti gratuitamente di valore imponibile inferiore o uguale a 50 euro scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore imponibile superiore a 50 euro sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva.

- ➔ Un'impresa omaggia ad un proprio cliente un bene che costa 55,00 euro + Iva 22% (12,10 euro): poiché l'imponibile è superiore a 50 euro, l'imposta sul valore aggiunto è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. Per verificare la deducibilità del costo va verificato il volume dei ricavi annui. La fattura di acquisto dell'omaggio pari a 67,10 euro va così contabilizzata:





31/12/2014	Omaggi superiori a 50 euro (ce)	a	Debiti verso fornitori (sp)	67,10
------------	---------------------------------	---	-----------------------------	-------

- ➔ Un'impresa omaggia a 10 fornitori beni di valore unitario pari ad 48,00 euro + Iva 22% (10,56 euro): poiché l'imponibile è inferiore a 50 euro, l'imposta sul valore aggiunto è detraibile. Essendo il costo unitario del bene pari a 48,00 euro l'omaggio può essere considerato interamente deducibile. La fattura di acquisto dell'omaggio pari a 585,60 euro va così contabilizzata:

	Diversi	a	Debiti verso fornitori (sp)	585,60
31/12/2014	Omaggi inferiori a € 50 (ce)			480,00
	Iva conto acquisti (sp)			105,60

Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto dell'omaggio da un professionista o da una associazione professionale costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore o uguale a 50 euro scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore imponibile superiore a 50 euro sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva, che costituisce una componente del costo.

## **NUOVE IPOTESI DI NOTE DI VARIAZIONE IVA SENZA LIMITI TEMPORALI**

L'articolo 31 del Decreto Semplificazioni, in vigore dal prossimo 13.12.2014, interviene sul secondo comma dell'art.26 del Decreto Iva per estendere le ipotesi che consentono di effettuare, nei casi di mancato pagamento, senza alcun limite temporale la rettifica dell'Iva corrispondente alla variazione in diminuzione effettuata.

In particolare, accanto alle tradizionali ipotesi delle procedure concorsuali e delle procedure esecutive rimaste infruttuose, il legislatore vi affianca le cosiddette procedure definite da alcuni "meta concorsuali" e rappresentate da:

- accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'art.182-*bis* R.D. n.267/42
- piani attestati ai sensi dell'art.67, co.3, lett. d) R.D. n.267/42, pubblicati nel Registro delle Imprese.

Il primo istituto, previsto dall'art.182-*bis* L.F., è rappresentato da un accordo privato raggiunto tra il debitore e i creditori rappresentanti almeno il 60 per cento delle passività, depositato presso il Registro delle Imprese e il tribunale competente per la relativa omologazione: l'emanazione del decreto giudiziale determina, pertanto, l'insorgere del diritto del creditore all'emissione della nota di variazione Iva sulla parte oggetto di decurtazione. La modifica in commento, pertanto, non interessa i cosiddetti creditori non partecipanti all'accordo, che devono essere soddisfatti integralmente entro 120 giorni dalla scadenza del credito o dall'omologazione, se già scaduto a tale data.

La seconda fattispecie introdotta dal legislatore riguarda, invece, il diritto all'emissione della nota di variazione Iva, senza limiti temporali, nel caso di riduzione del credito derivante da un piano attestato di risanamento, pubblicato presso il Registro delle Imprese, a norma dell'art.67, co.3, lett. d) L.F..

La modifica apportata dal decreto in commento risulta quindi particolarmente rilevante atteso che consente di superare una significativa penalizzazione alla quale sono stati sinora sottoposti i creditori di debitori che avevano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti, rispetto a quelli delle procedure concorsuali: la previgente formulazione dell'art.26, co.2, d.P.R. n.633/72 non contemplava, infatti, l'intesa di cui all'art.182-*bis* L.F. e la circostanza che la stessa non fosse qualificabile - secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (Circolari n.40/E/08 e n.13/E/09) - come procedura concorsuale la rendeva assoggettabile al successivo comma 3 dell'art.26 del Decreto Iva con la conseguenza che la nota di variazione rimaneva possibile solo se formata entro un anno dall'effettuazione dell'operazione.

La relazione illustrativa al decreto semplificazioni precisa che la nuova disposizione ha l'obiettivo di coordinare la disciplina ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi, e la disciplina Iva prevista dall'art.26 d.P.R. n.633/72 concernente le variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

In particolare tale modifica si è resa necessaria - prosegue la relazione - per consentire che, a seguito della stipula dei due accordi, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il fornitore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente non



pagate in tutto o in parte dal debitore, abbia la possibilità di recuperare l'Iva originariamente versata all'erario al momento di effettuazione della fornitura il cui corrispettivo non sia stato pagato.

Sul punto, tuttavia, la relazione illustrativa evidenzia un mancato coordinamento con la disciplina delle imposte dirette relativamente al piano attestato di risanamento in quanto lo stesso continua a non essere espressamente contemplato dall'art.101, co.5 Tuir, in tema di deducibilità delle perdite su crediti, con la conseguenza che - se sono state generate per effetto del documento di cui all'art.67, co.3, lett. d) L.F. - sono deducibili solo secondo la regola generale, ovvero devono risultare da elementi certi e precisi.

## **IMMOBILI ABITATIVI "DI LUSSO" AI FINI IVA: NUOVO CRITERIO PER INDIVIDUARLI**

L'articolo 33 del Decreto Semplificazioni, in vigore dal prossimo 13.12.2014, interviene per modificare il n.21 della tabella A parte II allegata al Decreto Iva, relativo all'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 4% per i trasferimenti delle abitazioni considerate non di lusso.

Secondo tale disposizione, nella versione *ante* modifiche, viene considerata abitazione di lusso quell'immobile che presenta le caratteristiche indicate in un vecchio D.M. datato 2 agosto 1969.

La medesima regola veniva applicata anche ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro in misura agevolata (dal 1° gennaio 2014 pari al 2% per effetto delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n.23/11).

### **I criteri del D.M. 2 agosto 1969**

Da un punto di vista oggettivo, secondo quanto stabilito dal citato D.M. 2 agosto 1969, si considerano "abitazioni di lusso" quelle:

- realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati o approvati, a ville, parco privato ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come "di lusso";
- realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati o approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq, escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali;
- facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc per ogni 100 mq di superficie asservita ai fabbricati;
- unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq;
- composte di 1 o più vani costituenti unico alloggio padronale avente superficie utile complessiva superiore a 200 mq (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchine) e aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre 6 volte quella coperta;
- aventi superficie utile complessiva superiore a 240 mq (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto macchine);
- facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.

Sono inoltre considerate tali le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle contenute nella Tabella allegata al citato D.M. 2 agosto 1969.

Ai fini dell'imposta di registro, tuttavia, con l'art.26 D.L. n.104/13 (sempre con decorrenza 1 gennaio 2014) viene stabilito che se l'atto di trasferimento riguarda un immobile per il quale l'acquirente intende accedere all'agevolazione prima casa (aliquota 2%), ciò può avvenire a condizione che l'immobile non sia iscritto nelle categorie catastale A/1, A/8, A/9, a nulla più rilevando i criteri stabiliti dal riportato D.M. del 1969.

Pertanto, coordinando le disposizioni in materia di Iva con quelle in tema di imposta di registro dopo le modifiche apportate dal D.L. n.104/13, si è venuto a creare il seguente dualismo:

- se l'atto di trasferimento dell'immobile abitativo "prima casa" è soggetto a Iva, la verifica della qualità dell'immobile (di lusso) avviene con riferimento ai criteri indicati nel D.M. 2 agosto 1969, che non considera in alcun modo la classificazione catastale, bensì gli altri parametri sopra riportati (superfici esterne e interne, presenza di piscine, etc.);
- se l'atto di trasferimento dell'immobile abitativo "prima casa" è, invece, soggetto a imposta di registro, l'applicazione dell'aliquota ridotta del 2% è preclusa se l'immobile è classificato nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.



## Le categorie catastali interessate

A/1 (abitazioni di tipo signorile):	unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale,
A/8 (abitazioni in ville):	per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario,
A/9 (castelli, palazzi di pregio artistico e storico):	rientrano in questa categoria i castelli e i palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le unità tipo delle altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare. È compatibile con l'attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

Come già anticipato nella parte introduttiva, il decreto semplificazioni interviene riportando a un concetto "unico", tra imposta di registro e Iva, la definizione di immobile di lusso, prevedendo con l'art.33 che anche laddove l'atto di trasferimento sia soggetto a Iva l'aliquota del 4% è applicabile solo se l'immobile non è classificato nelle predette categorie A/1, A/8 e A/9.



La modifica introdotta dall'art.33 del Decreto Semplificazioni ha quindi l'effetto di riportare ad un concetto "unico", tra imposta di registro e Iva, la definizione di immobile di lusso, prevedendo che anche laddove l'atto di trasferimento sia soggetto a Iva, l'aliquota del 4% è applicabile solo se l'immobile non è classificato nelle predette categorie A/1, A/8 e A/9.

## I mancati coordinamenti

In relazione alla modifica in commento si osserva come il citato art.33 interviene sul n.21 della Tabella A Parte II del d.P.R. n.633/72 che prevede l'applicazione dell'aliquota Iva nella misura del 4% per gli acquisti di immobili "prima casa", dimenticando di apportare la medesima modifica al n.127-undecies della Tabella A Parte III dello stesso d.P.R. n.633/72, che nel prevedere l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% per le cessioni di immobili abitativi "non di lusso" in assenza dei requisiti prima casa continua a fare riferimento esplicito ai criteri del D.M. 2.8.1969.

Ai fini di tale seconda ipotesi, quindi, la classificazione catastale continua a non avere alcuna incidenza sull'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10%, ma ciò che continua ad avere valore sono ancora i parametri stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969.

Questa situazione, frutto di un evidente mancato coordinamento normativo (che dovrà essere risolto), determina situazioni paradossali per cui l'acquisto di un immobile potrebbe passare dall'aliquota Iva del 4% al 22% nel caso in cui si tratti di un immobile diverso dalle categorie A/1, A/8 e A/9, ma con le caratteristiche di lusso ex D.M. 2 agosto 1969 per il quale l'acquirente non può o non vuole accedere all'agevolazione prima casa; ciò in quanto non risulterebbe applicabile l'aliquota del 10% prevista dal citato n.127-undecies.

Va poi aggiunto che tale diversa indicazione nelle due disposizioni produce effetti distorsivi anche per quanto riguarda la connessa disciplina applicabile alle prestazioni relative alla realizzazione dei predetti immobili tramite contratto di appalto. Ciò in quanto:

- il n.39 della Tabella A Parte II del d.P.R. n.633/72 richiama al numero 21) per stabilire l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 4% con riferimento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto relativi alla costruzione di immobili non di lusso che fruiscono dell'agevolazione prima casa;
- il n.127-quaterdecies della Tabella A Parte III dello stesso d.P.R. n.633/72 richiama il n.127-undecies per stabilire l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10% con riferimento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto relativi alla costruzione di immobili non di lusso ma che non fruiscono dell'agevolazione prima casa.

## Cordialità

Silvano Nieri

